



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. Februar 2007, Erfassungsnummer zzz, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

1.) Die Festsetzung der Erbschaftssteuer wird abgeändert auf € 2.305,60 (Berechnung siehe Entscheidungsgründe). Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenvorschreibung eine Differenz zu Gunsten des Berufungswerbers in der Höhe von € 2,24 laut nachstehender Aufstellung:

vorgeschrieben wurde	€ 2.307,84
vorzuschreiben war	€ 2.305,60
Differenz zu Gunsten des Bw.	€ 2,24

2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach der am TTMMJJ verstorbenen NN. waren die Ehegatten R. und M. je zur Hälfte als Erben berufen. Mit letztwilliger Anordnung vom 26. Juli 2001 hat die Erblasserin mehrere Legate angeordnet, und zwar u.a. einen Betrag von S 200.000,00 (entspricht € 14.534,56) an Herrn Bw., dem nunmehrigen Berufungswerber (kurz Bw.). Der Bw. nahm das Legat an.

Im Nachlassvermögen befand sich laut vorliegender Vermögenserklärung u.a. endbesteuertes Vermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der Höhe von € 22,68. Nach der Aktenlage kam es zu keiner Vorschreibung der Erbschaftssteuer gegenüber den Erben.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2007, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber dem Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 2.307,84 fest.

Die gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 13. Februar 2007 erhobene Berufung stützt der Bw. einzig auf den Einwand, sein Legat stamme aus endbesteuertem Sparguthaben. Es lägen daher die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Erbschaftssteuer vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2007 änderte das Finanzamt die Festsetzung der Erbschaftssteuer auf € 2.305,60. Begründend führte das Finanzamt aus, im Streitfall habe sich im Nachlass lediglich ein endbesteuertes Vermögen in Höhe von € 22,68 befunden. Davon könne für den Bw. ein anteilmäßiger Betrag in Höhe von € 13,59 als Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in Abzug gebracht werden.

Mit Schriftsatz vom 10. März 2007 stellte der Bw. daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er macht darin geltend, die Erben hätten die Sparbücher der Erblasserin vor deren Ableben aufgelöst. Das Legat stamme also von einem endbesteuerten Sparguthaben und sei damit von der Erbschaftssteuer befreit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Ein Vermächtnis (Legat) ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteils, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur in einer einzelnen oder in mehreren Sachen, einer Summe oder einem Recht besteht (§ 533 ABGB).

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, 1. Teilstrich, idF BGBl. I 2003/71 ab 21.8.2003, bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gem. § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 (Kapitalertragsteuer) unterliegen, steuerfrei.

Nach der vom Verfassungsgerichtshof entwickelten Rechtsprechung hat bei Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) im Ergebnis der Nachlass in dem Umfang steuerfrei zu bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG

hat bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung zu kommen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung), dh. die Steuerfreiheit kommt immer nur einmal, jedoch im vollen Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes können Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer einen allfälligen überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren (vgl. ua. VfGH 27.9.1999, B 3026/97).

Erhalten Legatäre oder Pflichtteilsberechtigte aufgrund einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder aufgrund von privatautonomen Regelungen (Pflichtteils- oder Legatsübereinkommen) konkrete endbesteuerte Vermögenswerte - in Form etwa der Übergabe eines erbl. Sparbuches - dann steht den Erwerbern (Legatären oder Pflichtteilsberechtigten) die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens zu.

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass die Erblasserin nicht etwa eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (zB eines bestimmt bezeichneten Sparbuches mit der Nr. X bei der Bank X) an den Bw getroffen hätte, sondern hat sie vielmehr eine bestimmte Summe Geldes ausgesetzt, konkret "einen Geldbetrag von S 200.000". Es handelt sich sohin eindeutig um die Verfügung eines Geldvermächtnisses bzw. Barlegates. Der Bw. räumt auch selbst ein, kein Sparbuch erhalten zu haben und bestätigt, dass die Sparbücher sogar bereits vor dem Tod der Erblasserin realisiert worden sind.

Erfüllt aber der Erbe die Ansprüche der Legatäre nicht durch Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens (zB Hingabe eines erbl. Sparbuches), sondern mit realisierten endbesteuerten Vermögenswerten, dann steht die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ausschließlich und zur Gänze dann allein dem Erben zu, wenn ihm nach Erfüllung aller Legatsansprüche Vermögenswerte verbleiben, die den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens übersteigen.

Nur dann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigt, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre (und Pflichtteilsberechtigten) verbleiben, steht der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenützt werden kann (= überschießender Steuervorteil), den Legatären (und Pflichtteilsberechtigten) anteilig zu.

Laut dem eingangs aufgeführten Nachlassinventarium belaufen sich im Berufungsfalle die im Nachlass vorhandenen endbesteuerten Vermögenswerte auf € 22.68 und beträgt der Reinnachlass € 7.698,90. Nach Erfüllung aller Legatsansprüche in Höhe von insgesamt € 24.261,28 verblieb den Erben somit kein der Erbschaftssteuer zu unterziehender Erbteil. Die Erben haben somit den erwähnten Freibetrag nicht ausgenutzt. Nach dem Obgesagten kommt daher in diesem Fall die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG anteilig den Legataren zu. Der beim Bw. zu berücksichtigende Anteil beträgt bei Aliquotierung im Verhältnis des Wertes der allen Legataren insgesamt zugeflossenen Vermögenswerte € 13,59 ($22,68/24.261,28 \times 14.534,56$). Für eine darüber hinaus gehende Steuerbefreiung, wie etwa die vom Bw. begehrte Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 auf den gesamten Erwerb blieb daher kein Raum.

Bei der Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Erbschaftsteuer war daher von einem Legat in der Höhe von € 14.534,56 abzüglich des anteiligen Freibetrags gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG (€ 13,59) und abzüglich des Freibetrags gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG (€ 110,00) auszugehen. Die Steuer war somit von einem (abgerundeten) steuerpflichtigen Erwerb von € 14.410,00 zu bemessen, sodass sich der festzusetzende Betrag gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V – 16 %) mit € 2.305,60 errechnet.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 2. Mai 2008